

## 論文

## 租税教育についての一考察

## － 憲法 30 条の成立過程 －

磯村 ひとみ

岐阜聖徳学園大学教育学部非常勤講師

## A study of tax education :

## Establishing the process of article 30 in the constitution

Hitomi ISOMURA

## Abstract

Under the 2010 tax reform outline, the implementation of tax education has been approved by the cabinet, and has been implemented throughout the nation by the National Tax Agency, Ministry of Internal Affairs and Communications, Ministry of Education, Culture, Sports, Science and Technology, as well as the Japan Federation of Certified Tax Accountants Association. Although there are few countries where tax payment obligations are stated in the constitution, the Japanese constitution has specific provisions for "Obligation of tax payment" and "Taxation law principles" carried over from the Meiji constitution. This paper will give an overview of how the constitution developed and it aims to shed particular light on how the articles pertaining to tax obligations came to be included in it."

Key Words : tax education, requirement to pay taxes, constitution, Meiji constitution, private draft for national constitution

## はじめに

2010 年の税制改正大綱で「租税教育の充実」が閣議決定され、国税庁、総務省、文科省及び税理士会による官民一体での租税教育が本格的に実施されるようになった。租税教育の目的は、租税に関する意義、役割、機能、仕組み等の租税制度を知るとともに、申告納税制度の理念や納税者の権利及び義務を理解し、社会の構成員としての正しい判断力と健全な納税者意識を持つ国民を育成することである。その対象者は①学校教育法における児童、生徒及び学生②小学校、中学校、高等学校の教員又は教員になろうとしている者③社会人とされ、2016 年度の実施件数は全国で 10,715 件にのぼる<sup>1)</sup>。

租税教育で最も重要なのは「なぜ税金を払わなければならないのか」という租税根拠の説明である。世界では、憲法に納税の義務を定めている国が少ないなか<sup>2)</sup>、日本国憲法は、租税に関して 30 条で納税の義務、84 条で租税法律主義を規定している。外見的立憲主義と評された大日本帝国憲法（以下明治憲法）はともかく、立憲の意味の憲法である日本国憲法に納税の義務規定があるのは何故だろうか。本稿では、明治憲法及び日本国憲法の成立過程を概観し、とくに納税の義務に焦点をあて、本条が制定された経緯を明らかにするとともに、現代における租税の意義を確認したい。

## I 明治憲法制定期

## 1. 私擬憲法

1889 年に明治憲法が制定されるまでの間、様々な私擬憲法が作られた。「新編明治前期の憲法構想」<sup>3)</sup>によれば、ジョセフ・ヒコ（浜田彦蔵）の「国体」（1865 年）が日本最初の憲法草案とされる。他にも幕末期には、津田真道の「日本国総制度」（1867 年）、西周の「議題草案」（1867 年）が、明治維新後には、青木周蔵の最初の草案「大日本政規」（1873 年）が作られた。

政府としては、左院の「国会議院規則」（1873 年）の後に、元老院の「日本国憲按」（1875 年）が提

出されたが、立憲主義的傾向が強い内容であったため2度の改訂を経るも公表されることはなかった。

その後、国会開設を求めて自由民権運動が活発化するなか、1880年11月には、国会期成同盟第2回大会（大日本国会期成有志公会）が開催され、来回（翌年10月11日）に憲法見込案を持参することが決議された。その結果、翌年までに全国の自由民権運動団体等によって数多くの私擬憲法が起草されることになった。代表的なものに、嚶鳴社「嚶鳴社憲法草案」（1879年）、交詢社「私擬憲法案」（1881年）、立志社「日本憲法見込案」（1881年）、植木枝盛「東洋大日本国憲法草案」（1881年）等があげられる。そのうち、納税の義務に触れているものについて、以下にその条文を掲げる。

（1）青木周三「帝号大日本国政典」（1874年5月、6月頃以前）

第2国民の権利義務第27章「誰何ヲ問ハズ総テ日本国ニ居住スル者ハ租税ノ典則ニ從ヒ銘々相当ノ租税ヲ個納スベシ但シ外国人居留地ニ住居スル欧米人ハ格外タルベシ外国交際官モ亦然リ」<sup>4)</sup>

（2）古沢滋（推定）「憲法草稿評林」（1880年7月上旬以降翌年10月以前）

第3編国民及其権利義務第5条「国民ハ租税ヲ納ムルノ義務ヲ負フ」<sup>5)</sup>

（3）沢辺正修（推定）「大日本国憲法」（1881年1月30日以前）

第3編第23条「凡ソ国民ハ法式ノ徵募ニヨリ兵器ヲ擁シ本国ヲ防護シ各財産ノ比例ニ從ヒ国費ノ為メ租税ヲ納ムル者トス」<sup>6)</sup>

（4）福地源一郎「国憲意見」（1881年3月30日～4月16日）

第2章公法条文番号なし（箇条書2番目）「日本国民ハ其資産ノ厚薄ニ応シテ国用ノ支給ヲ負担スヘキヲ是レ国家政ヲ為スノ費用ハ人民コレヲ負担スベキノ義ヲ明示スルノ条ナリ全国中無税ノ人ナカシムルノ義ナリ皇族ト雖モ租税ノ負担ヲ免レ給ハンハ事頗ル妥当ナラザルガ如シ但シ国税地方税ノ徵収ヲ議決スルニ当リ国会若クハ府県会ノ議ニ於テ免除ヲナスヲハ決シテ此条ニ抵触スルニアラズト信ズルナリ」<sup>7)</sup>

（5）千葉卓三郎ほか「日本帝国憲法」（五日市憲法）（1881年4月後半以降9月以前）

第2編公法第1章国民ノ権利第74条「又其所有財産ニ比率シテ国家ノ負担（公費租税）ヲ助クルノ費ヲ免ル可ラス皇族ト雖モ税ヲ除免セラルルヲ得可ラス」<sup>8)</sup>

（6）熊本相愛社「憲法草案」（1881年原案6～7月）

第5章国民ノ権利義務第49条「日本人民ハ徴兵ニ応シ租税ヲ出スノ義務ヲ負フ」<sup>9)</sup>

（7）内藤魯一「大日本国憲草案」（1881年8月18日以前）

第3編国人ノ権義第3条「凡ソ日本人ハ日本国ノ公益及独立ヲ保存センガ為メ政府ヲ立テ法律ニ定ムル故ニ徴兵及ヒ国費ヲ支ユルノ責任アリトス但シ徴兵及租税ノ課出ハ法律之ヲ定ム」<sup>10)</sup>

（8）立志社「日本憲法見込案」（1881年9月10日）

第1章国第3節国民義第15条「国民ハ法律ノ定ムル所ニ由テ国費ヲ弁償ス」<sup>11)</sup>

（9）小田為綱「憲法構想」（1881年11月以降1882年以前）

第5条「国民ハ租税ヲ納ムルノ義務ヲ負フ」<sup>12)</sup>

この時期に作られた私擬憲法の多くは、イギリスの議院内閣制、もしくはアメリカの権力分立制を採用しており、国民に対する義務規定を設けているものは少ないが、なかには、上記のように全体を通しては立憲主義的な内容でありながら、一方で納税の義務を規定する私擬憲法も存在したのである。

自由民権運動の高揚に対して、政府は、1880年4月に集会条例を定めて弾圧を強化する一方で、翌1881年10月に、1890年の国会開設を約した勅諭を發布し、また1887年には保安条例を制定し、私擬憲法起草を禁止した。そのため、これらの私擬憲法が明治憲法制定に直接役立つことはなかったが、後に憲法学者の鈴木安蔵は、植木枝盛案ほかの私擬憲法を元に憲法研究会草案を起草することになる。そして、その草案の一部はGHQ案に採用され、さらに日本国憲法へ取り入れられていくのである。

## 2. 明治憲法制定過程

1882年、伊藤博文は、憲法取調の勅命を受けて渡欧し、帰国後、井上毅に憲法の起草を命じるが、

原案を作ったのはお雇い外国人のロエスレルであった。納税の義務は、以下のような変遷を遂げる。

(1) ヘルマン・ロエスレル「日本帝国憲法草案」(1887年4月30日)

伊藤博文の要請で起草され、井上毅に提出された。第4章一般ノ権利義務第60条で「兵役及納税ノ義務ハ法律ヲ以テ之ヲ定ム租税ノ性質ヲ有セズ報償ノ性質ヲ有スル行政上ノ手数料賦課ヲ徴収スルニハ法律ヲ要セス」<sup>13)</sup>と規定している。明治憲法は、しばしばプロイセン憲法を範にしたといわれるが、実際は多くの国の憲法を参照しており、本条に関しては、バイエルン憲法を参考にしたと思われる。

(2) 井上毅「甲案」・「乙案」(1887年5月23日)

井上毅は、ロエスレル草案に満足せず、独自で甲案・乙案を起草して両案を伊藤博文に提出した。甲案はモッセ、乙案にはロエスレルの影響がみられるが、その何れにも「凡ソ日本国民ハ兵役ニ就キ及其ノ財産ニ比シテ租税ヲ納ムルノ義務ヲ負フ」の規定が見られる<sup>14)</sup>。

(3) 夏島草案(1887年8月)

伊藤博文、井上毅、伊藤巳代治、金子堅太郎が、ロエスレル草案を元に、井上の甲案・乙案を参考にしながら、伊藤の別荘地夏島で草案を起草した。この草案では、兵役の義務と納税の義務を分離して、第52条で「日本臣民タル者ハ法律ノ定ムル所ニ従ヒ納税ノ義務ヲ有ス」と規定された<sup>15)</sup>。

(4) 二月草案(1888年2月)

夏島草案を検討した「十月草案」(1887年10月)では、第52条は変更されず、翌年2月の「二月草案」で、納税の義務の規定が第52条から第21条に移された。最終的には、「日本臣民ハ法律ノ定ムル所ニ従ヒ納税ノ義務ヲ有ス」と改正され、4月に上奏された<sup>16)</sup>。

(5) 枢密院の審議

1888年6月18日、枢密院の第一議会で「納税の義務」について、森有礼文部大臣が「本条ハ納税ノ義務ヲ掲ケリ国会政府ニ於テハ納税ト代議トハ再々対立シテ分離スヘカラサルモノナルモ独リ納税義務ヲ云フニ至テハ必スシモ国会政治ノミニ限ラス然ルニ納税義務ヲ掲クルハ彼ノ納税ト代議ト相對スルノ意義ヲ示スカ如キ嫌アリ」と本条を不要とするような質問をしたが、それに対する答弁はなく、第二議会において24対1の多数をもって可決され<sup>17)</sup>、翌年2月11日に明治憲法は発布された。

(6) 「憲法義解」(1889年6月出版)

伊藤博文の私書という形式で出されたが、実質は明治憲法の公的な注釈書である。井上毅が記述した「原案理由書」が加除修正された後「皇室典範義解」と一緒に出版された。税については「納税ハ一国共同生存ノ必要ニ供応スル者ニシテ兵役ト均ク臣民ノ国家ニ対スル義務ノ一タリ」としている<sup>18)</sup>。

## Ⅱ 日本国憲法 30 条制定過程

### 1. 内大臣府案

1945年8月14日にポツダム宣言を受諾した鈴木貫太郎内閣は、翌日総辞職し、続いて東久邇宮稔彦内閣が成立し、新政府内で憲法改正の必要性が議論された。政府は憲法改正に消極的であったが、改正の必要性を感じていたのは昭和天皇であった。「昭和天皇実録」によれば、昭和天皇は、9月21日に「内大臣木戸幸一をお召しになり…内大臣は拝謁後、内大臣秘書官長松平康昌に憲法改正問題につき調査を依頼する」<sup>19)</sup>、10月11日には「公爵近衛文麿に謁を賜い、ポツダム宣言の受諾に伴う大日本国憲法改正の要否、及び仮に改正の要ありとすればその範囲等につき、調査をご下命になる」<sup>20)</sup>とあり、さらに「この日、近衛に内大臣府御用掛を仰せ付けられ、特に親任官の待遇を賜う。10月13日には、佐々木惣一帝国学士院会員・法学博士に内大臣府御用掛を仰せ付けられる。」と続く。

近衛は、佐々木と共同で改正作業をすすめるが、最終的にはそれぞれの案を内大臣府に提出することになった。近衛文麿の「憲法改正要綱」<sup>21)</sup>(1945年11月22日)には、国民の義務規定はなく、佐々木惣一「帝国憲法改正ノ必要」<sup>22)</sup>(1945年11月23日)には、第27条に「日本臣民ハ法律ノ定ムル所ニ従ヒ租税其ノ他ノ公租ヲ納ムルノ義務ヲ有ス」の規定があった。佐々木案は、昭和天皇から、東久邇宮内閣退陣後の首相、幣原喜重郎に渡されるが、日の目をみることはなく、近衛案は、近衛自決後の12月21日付毎日新聞<sup>23)</sup>で報じられた。

### 2. 憲法問題調査会案

10月11日、マッカーサーは、幣原喜重郎首相と会談し、憲法改正を示唆した。これを受け内閣は、

10月25日に内大臣府とは別に憲法問題調査委員会を設置した。委員長に松本丞治國務大臣、顧問として清水澄枢密院副議長、美濃部達吉元東大教授、野村淳治元東大教授、委員に宮沢俊義東大教授、清宮四郎東北大教授、河村又介九大教授、石黒武重枢密院書記官長、植橋渡法制局長官、入江俊郎法制局第1部長、佐藤達夫法制局第2部長、補助員に刑部莊東大教授、佐藤功東大講師が選任された。

11月14日の第3回総会で美濃部達吉は、意見書を配布した。「調査会資料（美濃部稿）」<sup>24)</sup>によれば、「臣民ノ義務ニ関シテハ兵役、納税ノ如キ個々ノ義務ヲ列記スルコトヲ改メ包括的ニ『臣民ハ此ノ憲法及法律ニ服従スル義務ヲ負フ』トイフガ如キ趣旨ノ規定ヲ設クルヲ可トスベキカ」であった。

11月24日には、各委員が改正私案を起草して、次回総会で各案を検討することが決められた。「憲法問題調査委員会議事録」<sup>25)</sup>によると、明治憲法21条について削除案が入江、美濃部、現状維持案が宮澤、清宮、河村、佐藤によって出され、12月22日の第5回総会では、「20条を削除する場合は本章の体裁上21条を削除すべし、本条を削除するも62条あるをもって不便なし」と決定されたとある。

翌年1月4日の第6回総会で、12月26日に雑談で出た話を宮沢俊義が甲案<sup>26)</sup>、乙案<sup>27)</sup>として小委員会に提出した。21条に関しては、両案とも現状維持であった。この宮沢甲案は、2月1日、誤って憲法問題調査委員会の試案として毎日新聞にスクープされることになる。

1月9日、松本丞治委員長は、自らが起草した憲法改正私案<sup>28)</sup>を調査会で配布した。この松本案は、宮沢が要綱化した後に松本が修正し、1月26日の総会に提出された後、甲案と呼ばれるようになる。甲案は、2月8日に「憲法改正要綱」<sup>29)</sup>として、その説明書「憲法改正案ノ大要ノ説明」<sup>30)</sup>とともにGHQに提出された。一方、従来の案は、1月23日の委員会で大幅に加除修正され、それまでの甲案から乙案とされた。21条については甲案も乙案も現状のままであった。

### 3. 各政党案

各政党も憲法案を起草するが、この時点ではどの政党も納税の義務を規定していない。

- (1) 日本自由党「憲法改正要綱」<sup>31)</sup> (1946年1月21日)
- (2) 日本進歩党「憲法改正要綱」<sup>32)</sup> (1946年2月14日)
- (3) 日本社会党「憲法改正要綱」<sup>33)</sup> (1946年2月24日発表)
- (4) 日本共産党「日本共産党の日本人民共和国憲法」<sup>34)</sup> (1945年11月11日)

### 4. 民間草案

民間でもさまざまな憲法草案が起草され、次々に発表された。とくに前述した憲法研究会の草案は、GHQの高い関心を集め、すぐに翻訳された。以下は、民間草案の納税の義務に関する条文である。

- (1) 高野岩三郎「日本共和国憲法私案要綱」<sup>35)</sup> (1945年12月10日)  
第2章（箇条書き11番目）「国民ハ納税ノ義務ヲ有ス」
- (2) 清瀬一郎「憲法改正条項私見」<sup>36)</sup> (1945年12月22日)  
納税の義務は現状維持
- (3) 布施辰治「憲法改正私案」<sup>37)</sup> (1945年12月22日)  
第42条「日本国民ハ左記各号ノ義務ヲ負フ」として「1. 法律による納税ノ義務」
- (4) 憲法研究会「憲法草案要綱」<sup>38)</sup> (1945年12月26日)  
納税の義務は言及せず
- (5) 稲田正次「憲法改正私案」<sup>39)</sup> (1945年12月28日発表)  
納税の義務は現状維持
- (6) 憲法懇談会「日本国憲法草案」<sup>40)</sup> (1946年3月5日発表)  
第7条「国民ハ法律ノ定ムル所ニ従ヒ其ノ能力ニ応シ公ノ負担ヲ分任スルノ義務ヲ有ス」
- (7) 大日本弁護士連合会「憲法改正案」<sup>41)</sup> (1946年1月21日)  
第四臣民に対する保障として「第19条乃至第29条及第31条ノ規定ヲ整備シ日本臣民ハ社会上政治上及經濟上平等ナル原則ヲ明記スルト共ニ總括的ニ臣民ノ自由ヲ制限スルニハ法律ノ規定ニ依ルヘキ旨ヲ定メ憲法ニハ法律ヲ以テモ制限スヘカラサル自由ニ付テノミ保障規定ヲ置クコト」
- (8) 里見岸雄「大日本帝国憲法改正案私擬」<sup>42)</sup> 1946年1月28日  
第35条「日本臣民ハ法律ノ定ムル所ニ依リ納税ノ義務ヲ有ス」



## 5. GHQ案

2月1日の毎日新聞の記事を受け、GHQは民生局で憲法草案を作成することを決め、2月10日にGHQ案 (Constitution of Japan)<sup>43)</sup> が完成した。納税の義務に関しては、それ以前のマッカーサーノート (Three basic points stated by Supreme Commander to be “musts” in constitutional revision)<sup>44)</sup> も含めてみられなかった。

2月13日、日本政府は外務省官邸で先に提出した「憲法改正要綱」の意見を聞くために民生局のホイットニー、ケーディスと会談するが、憲法改正要綱は返され代わりにGHQの草案を手交された。

## 6. 3月2日案・憲法改正案

GHQ案は外務省で翻訳され、政府で修正が加えられた後、3月2日案 (「日本國憲法」)<sup>45)</sup> がGHQに提出された。3月4日、5日の両日、日米翻訳会議が行われ、6日に政府案として「憲法改正草案要綱」<sup>46)</sup> が発表されるとGHQは、間髪入れずに賛意を表明した。

憲法改正草案要綱は、その後口語化、ひらがな表記に改められ、若干の修正を経て「憲法改正草案」<sup>47)</sup> として発表され、枢密院と帝国議会で正式に審議されることになった。

## 7. 枢密院審議 (枢密委員会記録)<sup>48)</sup>

1946年4月17日、憲法改正草案が枢密院に諮詢され、帝国憲法改正審査委員会で審議されることとなった。納税の義務に関しては強い要望が出されたが、採用されなかった。

### (1) 第1回審査委員会 (1946年4月22日)

井坂隆枢密顧問官から「国民の権力が大きくなるがそれを行使する国民に課せられた義務は何か、第11条では明瞭を欠く」との発言があった。これに対して松本國務大臣は、「19条は20条に比して公共の福祉云々の字句はないが、勝手なことと許されない。第11条で大きく抑える。従って国民の権力の増大の反面義務がないからといふ心配は要らぬ」と答弁した。

### (2) 第4回審査委員会 (1946年5月6日)

林頼三郎顧問官は、「書く必要がないことが沢山あって国民の要件や納税の義務を書いていないことは遺憾である」と発言した。さらに小幡西吉顧問官が、「国民の義務と目すべきものは11条後段、24条と2つある。納税を省いたのは如何。80条で解釈するのか。」と詰め寄っている。これに対する入江法制局長官の答弁は、「80条で明かとなると思ふ。納税は大切だが、建前から権利を主とし、しかし10条、11条でそれが義務を包含することとなるから第2章から除いた。」であった。続いて井坂顧問官から再び「国民の義務に関する規定が少ない。11条の書方でもはつきりしないと思ふ。それをはつきり書く必要あり。今後国民の義務を定める立法が多くなると思ふが、その基礎となる言葉を憲法にかかげたい。」との発言が出ると、入江長官は「御尤もである。しかしそれを表はすやり方について個々につき書くと圧制的制約的になる。11条は相当に内容があると思ふ」とすぐさま否定した。

### (3) 第5回審査委員会 (1946年5月8日)

関屋貞三郎顧問官が、「第三章に義務の面が少ないと云ふ気がする点は各顧問官が意見一致する。納税の義務の規定がないことは遺憾である。…納税は国税はよいが地方税の成績は悪い。市町村の幹部が卒先納めぬ、故にこの規定をおとすと困る事にならう。地方税等は臨時軍事費とことなり納税の熱が出ない。…政府は納税につき心配なしとみるか。」と質問した。これに対し松本國務大臣は、「見方の問題なるも国が課した義務を履行しなければならぬ事は当然である。義務の遵奉の精神が足りぬことは遺憾である。税に付ては第80条があるからまだよい。」と答弁した。しかし関屋顧問官は納得せず、「第11条に責任及び義務をおふとかきたい。事の段の自由及び権利に照応する。すると義務一般の点も解決する。」としながら「しかし納税の義務は特に書きたい。」と重ねて条文の必要性を述べた。

### (4) 枢密院本会議 (1946年6月8日)

潮恵之輔審査委員長により、委員会の審査報告で、第3章国民の権利及び義務に関して「当局大臣から本案は民主主義を基調とし、従って基本的人権を尊重する建前が採られたのであって、第11条は、国民が自由と権利を濫用することを禁じ、常に公共の福祉のためにこれを利用する責任を負担すべきことを、明らかにしていることによって、支障がないものとする」との旨の答弁がなされた。これにより枢密院の議論は終了となり、帝国憲法改正案は、無修正で可決されることとなった。

## 8. 帝国議會審議<sup>49)</sup>

6月20日、帝国憲法改正案<sup>50)</sup>が第90回帝国議會に提出され、25日から4日間質疑がなされた。

(1) 第5回本會議 (1946年6月25日)

北吟吉議員が、「權利を説くに急にして、義務を規定するに非常に寛大である…私は納税の義務を規定することを忘れられたのではないかと思ひます、即ち何処の国の憲法を捜しても、国民には納税の義務があるとなつて居るが、是には納税の義務と云ふことが書いていない」と述べた。この發言内容は事實ではないが拍手があつた。そして「此の三章の何等かの場所に一つ新しい条項として加へて欲しい…どうしても是は日本国民の納税の義務を規定しなければならぬと考へます」と重ねて發言した。これに対して金森大臣は、「納税義務の規定は、是も挙げなくても今日の常識に於て分つて居ることでありますが、寧ろ其の反面の規定、詰り納税と云ふことを前提に致しまして、其の租税制度に伴ふ規定をはつきり作れば宜いではないかと云ふ訳で、後の方にあります第80条等に於きましては、裏面から納税の義務の動かすべからず存在であることを明かにして居ります」と必要のない旨答弁した。

(2) 第6回本會議 (1946年6月26日)

鈴木義男議員が、「草案第三章の規定、即ち国民の權利義務の規定に付て、政府の所見を承りたい…例へば納税や公の負担の義務を規定する如き…何れも挿入することを希望する条項であります」と述べると、金森大臣は、「日本の過去の姿に於きましては、義務に関する思想が強く主張されまして、權利に関する思想が軽く扱はれて居る…やはり国民には權利と云ふ思想を強く理解せしむることが妥当ではないか…第11条等に於て其の權利の反面に於て義務及び責任を伴ふと云ふ趣旨を以て全部を包容するように考へて居ります」と答弁した。

(3) 第7回本會議 (1946年6月27日)

吉田安議員は、「余りに個人の權利と自由の保障に汲々たるが為に、時に依ると權利の主張のみが甚だしくなりまして、そこには私は義務と云ふことの觀念が薄らいで来ると云ふ處を抱くのであります」と述べた。金森大臣はこれに対して「固より國家に於きまして權利を認めると同時に、之に伴ふ義務を認むること固より然るべきでありまして…随て義務に関する規定も必要な部分に付きましては十分注意を加へてあるのでございます」と答弁した。

6月28日、衆議院本會議で改正審議のための帝国憲法改正委員會が設置され、議長が72名の委員を指名し11日から逐条審議に入った。

(4) 第2回帝国憲法改正委員會 (1946年7月1日)

金森國務大臣は、權利と義務について「第3章の範圍に考へられます權利義務は、特に重要な国民の權利義務を考へ居る訳であります、併し世の中に規定することを好ましとする国民の權利義務は数多くあるのでありまして…主なるものをここに第三章中に入れた訳であります」と説明した。

(5) 第3回帝国憲法改正委員會 (1946年7月2日)

原夫次郎委員が、「はつきり国民は納税の義務を負担すると云ふことの条文を此の章下に置かれることが、やはり此の憲法の威嚴を示す所以でもあります…誰でも常識で分つて居ることであるが、やはり是は入れて置く必要と思ふのであります」と強調した。

(6) 第8回帝国憲法改正委員會 (1946年7月8日)

森三樹二委員は、「現行憲法の21条にやはり国民の納税の義務を規定して居るのであります、此の新しい憲法草案には納税の義務のことに付ては何等触れて居られぬのであります、やはり權利と共に義務の最大である所の納税に付きましては、是非此の規定を設ける必要があると痛感するのであります」と發言したが、芦田均委員長が前回の質問と内容が重複する旨を述べ、答弁はなされなかった。

(7) 第13回帝国憲法改正委員會 (1946年7月15日)

佐藤義詮議員は、「此の草案に於て權利と義務との『バランス』が取れて居るかどうか…もう少し義務の方面、例へば少なくとも納税の義務と、勤労の義務と、斯う云ふものを此の憲法に御加へになる御意思はありませぬかどうか、御伺ひ致したと思ひます」と述べたが、金森國務大臣は、この質問には以前にも答えていると前置きした上で、「納税のことそれには裏の規定がある、且つは又国民の間に侵潤した思想であるが故に今更必要がない」と、納税の義務の挿入が不必要な理由を挙げた。

(8) 第1回・第2回帝国憲法改正案委員小委員會 (1946年7月25日・26日)

2日間にわたつて6党から出された修正案が説明された。自由党は、28条の2に「日本国民は法律の

定める処により納税の義務を有する。」、社会党は、27条の次に「国民は法律の定めるところにより納税及び公共の負担役務に服するの義務を負う」、日本進歩党は、28条の次に「国民は統べて法律の定める処に従い納税の義務を有する」、無所属倶楽部は、28条の次に「日本国民は法律の定める処により納税の義務を有する」をあらたに設ける内容であった。新政会と共同民主党は、納税義務には触れておらず、小委員会から除外された共産党は、締め出しは不当として抗議文と修正案を小委員会に提出し、審議を求めたが、やはりその内容に納税の義務はみられなかった。

(9) 第5回帝国憲法改正案委員小委員会(1946年7月30日)

芦田委員長が、「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を有する、是は各派から出て居つて異議はないが」と述べ、質疑のあとに「納税の義務だけは大体各派とも一致の修正意見のやうですから、文句はどうなるか知りませぬが、日本国民は法律の定める所に依り納税の義務を有すると云ふ程度の一箇条を加へることは、大体各派とも御異論ないやうですね」と確認をしたところ「異議なし」と呼ぶものがあつた。

(10) 第6回帝国憲法改正案委員小委員会(1946年7月31日)

芦田委員長は、冒頭で「昨日は27条及び其の次に挿入せられるものと予定されて居る納税義務の条項を審議したのでありますが…それで宜しうございますか」と述べ、異議はでなかった。

(11) 第7回帝国憲法改正案委員小委員会(1946年8月1日)

芦田委員長は、『国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を有する。』と云ふ条項を入れる、是は昨日既に各派とも異議がなくて、挿入することに決まつた訳です」と確認した。これに対して佐藤達夫政府委員が、『納税の義務を負ふ。』と云ふのが宜いか、『有する』と云ふのが宜いか、原案には教育の義務を負ふと云ふ条文があります…どつちかに統一して戴きたいと思ひます」と提案すると、鈴木義男議員が、「本当は義務は負ふであつて、権利は有するでせうね」と答え、芦田委員長の「それぢあ『負ふ』と直ませうか」で決着をみた。

(12) 第35回本会議(1946年8月24日)

芦田均委員長は、最後に追加条文の説明において、「第30条として、『国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ。』との一箇条を設けました、此の類の条項は、改正案の他の条文と対照して既に明白なことであるから、之を明記する必要はないとの論もありましたけれども、本委員は斯かる規定が国の基本的法制として最小限度に必要なりと認めまして、新たに挿入した次第であります」と納税の義務の挿入を報告した。かくして納税の義務規定は、日本国憲法に制定されたのである。

1946年4月10日に男女平等の完全普通選挙が実施された。憲法改正案の審議は、この選挙で選ばれた衆議院議員によるものであるため、改正憲法の中身は、民意の反映といえる。納税の義務規定は、枢密院及び本会議で要望が出されるたびに、政府側は、挿入は不要であると述べ、憲法の本質を繰り返し説明してきた。にもかかわらず、最後になってあっさり条文を復活させたのは何故であろうか。

廣田直美は、「当初納税の義務挿入に否定的であつた政府の方針が変わつたのは総司令部の了解が得られたことも影響していたのであろう」<sup>51)</sup>とその理由を分析している。入江法制局長官や佐藤達夫次長は7月25日からの小委員会の前にGHQ民生局を訪ね「国民の権利義務の章に納税義務を規定すべきとの修正案がある旨を述べたが、ケーディスは国会の課税に関する機能を制限しない限りにおいて何等異議はないと述べていた」からである<sup>52)</sup>。

また、片上孝洋は、「明治憲法の下で生まれ育つた議員には憲法は個人の権利・自由を保障するために権力を縛るための法規範である、との観念が欠落していたことがあげられるであろう。」<sup>53)</sup>とその理由を挙げている。

さらに推測を付け加えるならば、地方では特に深刻な財政難が存在しており、憲法が国民でなく国家に課した法規範であることを十分に理解していた議員であつたとしても、明治憲法からの連続で、納税の義務規定を存置することに対しては、抵抗を覚えなかつたのではないだろうか。

## むすびにかえて

以上、明治憲法及び日本国憲法の制定過程を納税の義務に絞つて辿つた。納税の義務規定は、明治憲法の制定過程においては、ロエスレル草案で初めて起草され、日本国憲法の制定過程においては、政府



案に残された明治憲法 21 条の内容が、一旦GHQによって削除された後に、帝国議会の最終段階で再び唐突に挿入された。そこには、立憲主義の観点からの深遠な立法者意思はうかがえないが、それが当時の国会議員の価値観だったのである。30 条については、その後ほとんど議論がみられないまま、84 条との対比で、国民の納税義務の側から租税法律主義の原則を規定したものと解釈されている。

租税教育の現場では、租税根拠を憲法の義務として強調する傾向にあるが、近代憲法の理念から考えた場合、説得力に欠けるとの指摘は免れないであろう。谷口勢津夫は、租税教育には、自由主義的租税観と民主主義的租税観の理解が必要だと述べている<sup>54)</sup>。自由主義的租税観によれば、税は「自由の対価」であるが、自由を「自己の所有・財産を減らして租税を払うに値する価値あるもの」と考えるか否かが重要であり、租税教育は「自由（人権）教育」（自由・人権の意味・価値を問い考えさせる教育）であるべきとする。民主主義的租税観では、税は①国民の費用で、②代表者を通じて、③自ら負担するものであるが、それだけでなく納税者の権利救済も租税教育の対象とすべきと指摘している。

英語では、税の支払いを tax payment と表すのに対し、日本では「納税」の語が使われている<sup>55)</sup>。歴史をひもとけば、税の語源は収穫物を抜き取ることであり、すなわち強制であった。日本では立憲主義が根付いた現代においても権力によってでなく権威によって税を支払うという意識はあまりみられない。今後は、税の支払いを義務ではなく「権利」として捉え、自由主義的価値及び民主主義的価値の両面から意義づけて考えていくことが重要であると思われる。

## 注・文献

- 1) 日本税理士会連合会租税教育推進部（2017）：「租税教育講義用テキスト 2017」，5.
- 2) 初宿正典，辻村みよ子編（2017）：「新解説世界憲法集」第 4 版，三省堂によれば，大韓民国憲法第 38 条，ロシア連邦憲法第 57 条，中華人民共和國憲法第 56 条に納税の義務規定がみられる。
- 3) 家永三郎，松永昌三，江村栄一編（2005）：「新編明治前期の憲法構想」，福村出版，7.
- 4) 家永：前掲 150.
- 5) 家永：前掲 229.
- 6) 家永：前掲 246.
- 7) 家永：前掲 261.
- 8) あきる野市デジタルアーカイブ「五日市憲法草案」  
[http://archives.library.akiruno.tokyo.jp/gallery/index.php?mode=image&id\\_1=1&id\\_2=1](http://archives.library.akiruno.tokyo.jp/gallery/index.php?mode=image&id_1=1&id_2=1)
- 9) 武相民権運動百年記念委員会編（1983）：「続憲法を考える―五日市憲法百年と戦後憲法」，220.
- 10) 家永：前掲 364.
- 11) 家永：前掲 401.
- 12) 家永：前掲 443.
- 13) 堅田剛（2014）：「明治憲法の起草過程―グナイストからロエスラーへ」，御茶の水書房，241.
- 14) 稲田正次（1962）：「明治憲法成立史」下巻，有斐閣，72-73.
- 15) 稲田：前掲 202.
- 16) 稲田：前掲 334.
- 17) 稲田：前掲 633.
- 18) 宮沢俊義編（1989）：伊藤博文「憲法義解」，岩波書店，30.
- 19) 宮内庁編（2017）：「昭和天皇実録」第 9，東京書籍，823.
- 20) 宮内庁：前掲 848.
- 21) ～48)，50) 国立国会図書館デジタルコレクション，「日本国憲法の誕生 資料と解説」
- 49) 衆議院憲法審査会：「帝国憲法改正案審議会議録」  
[http://www.shugiin.go.jp/internet/itdb\\_kenpou.nsf/html/kenpou/seikengikai.htm](http://www.shugiin.go.jp/internet/itdb_kenpou.nsf/html/kenpou/seikengikai.htm)
- 51) 三木義一・廣田直美（2014）：「『納税の義務』の成立過程とその問題点」，税理 1 月号，85.
- 52) 佐藤達夫（1996）：「日本国憲法成立史」第 4 巻，有斐閣，677，699.
- 53) 片上孝洋（2014）：「近代立憲主義による租税理論の再考―国民から国家への贈り物」，成文堂，57.
- 54) 谷口勢津夫（2016）：「私の租税教育論」，税務広報 6 月号，70-73.
- 55) 厳密に言えば、直接税と間接税では納税者と担税者が異なるため、納税と担税は同義ではない。